

0- 793335

На правах рукописи

ИМАМЕЕВА РЕЗЕДА АСГАТОВНА

**РЕФОРМИРОВАНИЕ НАЦИОНАЛЬНЫХ
СТАНДАРТОВ АУДИТА И ИХ СБЛИЖЕНИЕ С
МЕЖДУНАРОДНЫМИ**

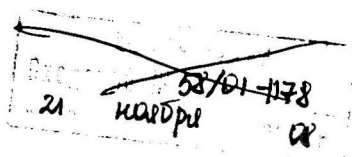
Специальность 08.00.12 – «Бухгалтерский учет, статистика»

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени

кандидата экономических наук

Москва - 2008



A handwritten signature in black ink, located at the bottom right of the page.

Работа выполнена на кафедре «Аудит» Государственного образовательного учреждения высшего профессионального образования - Всероссийский заочный финансово-экономический институт

Научный руководитель - доктор экономических наук, профессор
Сотникова Людмила Викторовна

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор
Суглобов Александр Евгеньевич

кандидат экономических наук, доцент
Мельникова Любовь Анатольевна

Ведущая организация: **Российский университет дружбы народов**

Защита состоится «10» 12 2008 г. в 14⁰⁰ часов в ауд. А200 на заседании диссертационного совета Д 212.040.01 при ГОУ ВПО Всероссийский заочный финансово-экономический институт по адресу: 123995, ГСП-5, г. Москва, ул. Олеко Дундича, д. 23.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Всероссийского заочного финансово-экономического института.

Автореферат разослан «10» 11 2008 г.

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КФУ



Ученый секретарь
диссертационного совета
кандидат экономических наук,
доцент

Ситникова В.А.

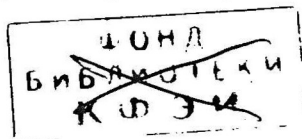
1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. В последнее время в российском аудиторском сообществе вопрос гармонизации национальных аудиторских стандартов и международных стандартов аудита становится все более актуальным в связи с проводимой реорганизацией всей национальной системы аудита. Одной из причин этого является также отмеченное в Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу, одобренной приказом Минфина России от 01.07.2004 г. № 180, невысокое качество аудита бухгалтерской отчетности.

Повышению качества проводимого аудита должно предшествовать создание совершенной системы стандартизации аудиторской деятельности, которая, как указано в Концепции, должна соответствовать международным стандартам аудита. По этой причине вопросу гармонизации российских аудиторских стандартов необходимо уделить особое внимание, чтобы проводимая реорганизация привела к усилению роли аудиторских объединений, к росту доверия пользователей к бухгалтерской (финансовой) отчетности и прилагаемому к ней аудиторскому заключению.

Большое влияние на методику современного аудита в России оказывают проводимое реформирование бухгалтерского учета и требования, предъявляемые к ряду организаций, которые составляют бухгалтерскую (финансовую) отчетность в соответствии с МСФО. При этом единые международные стандарты применяются не только при составлении бухгалтерских (финансовых) отчетов, но и при проведении их аудита.

Международные стандарты аудита (МСА) представляют собой результат многолетней работы специалистов бухгалтерского учета и аудита международного уровня, поэтому их изучение и использование призвано помочь российским специалистам в области аудита грамотно организовать свою работу и повысить ее качество с тем, чтобы наиболее полно удовлетворять потребности



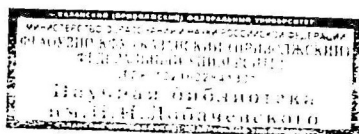
заинтересованных лиц в достоверной информации о финансовом состоянии и результатах хозяйственной деятельности аудируемых организаций.

Таким образом, на современном этапе развития аудиторской деятельности в Российской Федерации возникла необходимость создания совершенного механизма регулирования аудиторской деятельности и ее стандартизации, рассмотрения вопроса о законодательном признании и полноценном использовании в стране международных стандартов аудита, а также о формировании завершенной системы национальных стандартов аудита.

Существующие в настоящее время разногласия в понимании практического применения международных стандартов аудита, отсутствие единого механизма их полноценного использования и значительный субъективизм привели к большим расхождениям и, как следствие, к различному пониманию аудита, проведенного в соответствии со стандартами. Для контроля качества аудита необходимы не только законодательно утвержденное обязательное применение аудиторских стандартов, но и формирование механизма приведения федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности (ФПСАД) в соответствие с международными стандартами аудита.

Степень разработанности темы. В целях совершенствования организационных и методических вопросов, касающихся теории и практики стандартизации аудита, полезным является как отечественный, так и зарубежный опыт. Многие основополагающие принципы и закономерности развития концепции аудиторской деятельности были отмечены и сформулированы российскими и зарубежными учеными.

Значительный вклад в становление и развитие теоретических основ национального аудита внесли известные отечественные ученые и специалисты – А.С. Бакаев, Е.М. Гутцайт, Ю.А. Данилевский, В.С. Карагод, А.В. Крикунов, С.В. Панкова, А.Ю. Петров, В.И. Подольский, Н.А. Ремизов, Л.В. Сотникова, Е.В. Старовойтова, А.Е. Суглобов, В.П. Суйц, А.А. Терехов, С.М. Шапигузов, А.Д. Шеремет и др. Среди работающих в этой области науки и практики зарубежных



авторов можно назвать таких, как Р. Адамс, Э.А. Аренс, Р. Додж, К.Л. Кармайкл, Дж. Лоббек, Р. Монтгомери, Дж. Робертсон и др.

Концептуальным основам аудита как важнейшей форме финансового контроля, а также основным принципам его осуществления применительно к организациям различных отраслей посвящено значительное количество исследований. В то же время в работах перечисленных авторов не нашли отражения проблемы, связанные с реализацией задач организации аудита с точки зрения его стандартизации, создания и развития механизма совершенствования ФПСАД. Мало изучены и остаются вне поля зрения исследователей многие вопросы: отсутствие четкой концепции стандартизации национального аудита, слабая разработанность методов комплексного использования МСА, как источника накопленного мирового опыта в области аудита, при создании национальных стандартов, как на федеральном уровне, так и на уровне аудиторских организаций, и др.

Недостаточная теоретическая разработанность и практическая необходимость совершенствования механизма формирования стандартов национального аудита в соответствии с международными определили выбор темы, предмет, объект и содержание настоящей диссертационной работы.

Цель и задачи исследования. Цель диссертации заключается во всестороннем исследовании и анализе действующей системы МСА и ФПСАД, в их сравнении и определении оптимального варианта реформирования национальных стандартов аудита и их сближения с международными.

Для достижения указанной цели были поставлены следующие взаимосвязанные научные и практические задачи:

- определить исторически сложившиеся национальные и международные системы регулирования аудиторской деятельности и роль в них стандартов аудита;
- провести сравнительный анализ требований, принципов и процедур, заложенных в системе международных стандартов и федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности;

- исследовать возможности гармонизации действующей системы ФПСАД с международными стандартами аудита и обобщить их в виде усовершенствованной системы;
- определить способы реализации комплекса мер, способствующих конвергенции международных стандартов аудита;
- разработать механизм формирования ФПСАД в соответствии с международными стандартами;
- создать порядок разработки системы внутрифирменных стандартов аудита, как элемента национальной системы стандартов аудита, с учетом требований международных и федеральных стандартов аудита.

Объектом исследования является процесс реформирования аудиторских стандартов в Российской Федерации и адаптации системы российских стандартов к международным.

Предметом исследования является действующая система нормативного регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации, содержание международных и федеральных российских стандартов аудита.

Методологическая основа исследования. Методологическими и теоретическими источниками исследования послужили труды ведущих отечественных и зарубежных ученых; документы, регулирующие аудиторскую деятельность, Международной федерации бухгалтеров, межнациональных и российских профессиональных объединений аудиторов; российское законодательство и законодательство других стран в области регулирования аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности, гражданских правоотношений.

Научная новизна исследования заключается в определении принципов, современных тенденций и основных методов конвергенции международных стандартов аудита, исследовании путей развития и совершенствования стандартизации национального аудита, в разработке основ методики формирования внутрифирменных стандартов аудита в соответствии с международными требованиями.

В процессе исследования получены следующие наиболее значимые результаты, имеющие научную новизну:

- раскрыты основные направления развития системы регулирования аудиторской деятельности как на международном, так и на национальных уровнях, в первую очередь в России;
- сформулированы критерии оценки системы российских ФПСАД и их соответствия системе международных стандартов, которые позволили выявить основные отличия национальной системы стандартов аудита от международной;
- разработан и обоснован комплекс мер, которые помогут преодолеть отличия российских стандартов от международных, и будут способствовать их дальнейшему сближению;
- предложен порядок разработки внутрифирменных стандартов в виде основных аудиторских процедур, как элемента национальной системы стандартов аудита, с учетом требований международных и федеральных стандартов аудита.

Практическая значимость исследования заключается в том, что результаты сравнительного анализа документов, входящих в российскую и международную системы стандартов аудита, будут способствовать:

- обеспечению более близкого соответствия российских ФПСАД и МСА при разработке новых стандартов, совершенствованию действующих стандартов аудиторской деятельности в Российской Федерации;
- формированию эффективной системы национальных правил (стандартов) аудиторской деятельности;
- выработке действенной политики и мероприятий, направленных на международное признание результатов аудита, проводимого в соответствии с российскими стандартами, наравне с результатами аудита, проводимого в соответствии с МСА.

Предложенный новый методический подход к гармонизации действующей системы ПСАД и приведения ее в соответствие с МСА, по мнению автора, является более плодотворным, чем существующий в настоящее время.

Преимущество данного подхода заключается в том, что он может быть реализован уже в рамках действующего в стране законодательства.

Апробация результатов работы. Рекомендации, представленные в диссертации, приняты к внедрению в аудиторских организациях ООО «GS-Аудит»; ООО «Аудиторская фирма «Аудит-консалтинг».

Полученные результаты могут применяться при разработке комплекса учебно-методических материалов по дисциплинам «Международные стандарты аудита» и «Аудит» для студентов специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит».

Обоснованность полученных результатов и выводов автора определяется широким кругом использованных трудов ведущих отечественных и зарубежных ученых и специалистов, действующих законодательных актов и нормативных документов Российской Федерации и иностранных государств, материалов периодических изданий, зарубежных баз данных, отчетов и документов международных организаций. Автор обеспечил актуальность результатов работы, используя в своем исследовании проекты законодательных и нормативных актов, концепций и планов действий.

Публикации. Основные положения и результаты проведенного исследования опубликованы в 6 работах общим объемом 3,1 п.л., из них одна - в издании, рекомендованном ВАК РФ.

Объем и структура диссертации. Диссертационная работа состоит из введения, трех глав, выводов и предложений по главам, заключения, списка использованных источников, включающего 155 наименований, глоссария. Работа содержит 7 рисунков, 11 таблиц и 3 приложения. Общий объем работы – 165 стр., в том числе приложений – 11 стр.

Во введении обоснована актуальность темы диссертационной работы, сформулированы цель и задачи исследования, определены предмет, объект, теоретические и методологические основы исследования, сформулированы научная новизна и практическая значимость работы.

В первой главе «Ретроспективный анализ возникновения и развития аудита» рассматриваются международный опыт развития аудита, становление и реформирование аудита в России, а также обосновывается необходимость гармонизации российских и международных стандартов аудита. Основная проблема приведения российского аудита в соответствие с МСА заключается не в отсутствии или ошибочном содержании национальных аудиторских стандартов, а в создании надежного механизма, который обеспечил бы выполнение данных стандартов российскими аудиторскими организациями.

Во второй главе «Исследование классификаций международных и российских стандартов аудита» проведен анализ «Международных положений по аудиту, уверенности и этике», состава и содержания федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности. На основе проведенного анализа исследуется связь МСА с национальными стандартами аудита, выявляются основные сходства и различия между международными и российскими стандартами, а также недостатки российской системы стандартов аудита.

В третьей главе «Приведение в соответствие национальных стандартов аудита международным стандартам аудита» исследованы положения по унификации российских стандартов, обоснованы меры, необходимые для приведения ФПСАД в соответствие с МСА. Проведено сравнение структур ФПСАД и МСА. Раскрыт механизм постоянного контроля и совершенствования ФПСАД, включающий два этапа – планирование и разработка. Обоснована методика разработки внутрифирменных стандартов аудита в соответствии с международными и федеральными стандартами аудита.

В заключении обобщены выводы, предложения и рекомендации, намечены направления дальнейших исследований в области гармонизации федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности.

2. ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ И РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

2.1. Унификация российских и международных стандартов аудита

Работа над первым вариантом системы общероссийских аудиторских стандартов началась в 1995 году, с самого начала эта система создавалась как национальный аналог системы МСА, разрабатываемых Международной федерацией бухгалтеров.

После выхода в свет Федерального закона «Об аудиторской деятельности» в 2001 г. были приняты Федеральные (правила) стандарты аудиторской деятельности, которые действуют в России в настоящее время. Однако при сравнении с МСА указанные ФПСАД не соответствуют им в полной мере.

Тем не менее, основная проблема приведения российского аудита в соответствие с МСА заключается не в отсутствии или ошибочном содержании национальных аудиторских стандартов, а в создании надежного механизма, который обеспечил бы надлежащее соответствие национальных стандартов аудита международным.

При анализе требований ФПСАД можно обратить внимание на:

- а) их единые требования к участникам различных ситуаций, складывающихся в ходе аудита, а также при проверке его качества;
- б) три уровня стандартов (помимо известного в международной практике четвертого, т.е. собственно МСА);
- в) возможность ужесточения требований ПСАД (по вертикали, сверху вниз), но не их либерализации.

На протяжении уже значительного времени четко прослеживается тенденция по стандартизации аудиторской деятельности в международном масштабе. Это обстоятельство обусловлено интеграцией экономик стран мира, что и привело к необходимости унификации стандартов аудита для того, чтобы результаты аудита могли признаваться вне зависимости от национальной принадлежности аудиторов.

Таким образом, представляется целесообразным формирование в России такой системы стандартов аудита, которая будет максимально соответствовать МСА.

Для оценки степени соответствия российской системы стандартов аудита системе МСА необходимо провести тщательный анализ требований, принципов и процедур, заложенных в каждой из этих систем стандартов. Такой анализ поможет сделать вывод о возможности и перспективах признания аудита, проводимого в соответствии с российскими ПСАД, на международном уровне.

2.2. Оценка системы национальных стандартов аудита и их соответствия системе международных стандартов.

Сравнение международных стандартов аудита и действующих в настоящее время федеральных стандартов аудита Российской Федерации показало, что различия между ними, прежде всего, заключаются в том, что по российским стандартам разработана только основная часть – стандарты и задания, в то время как в международных стандартах присутствуют и другие разделы, составляющие единое целое.

В 2006 г. были переработаны действовавшие на тот момент федеральные аудиторские стандарты и разработаны новые. Все они соответствуют МСА по состоянию на 31 декабря 2005 г. Но стандарты 1-4-ой очереди из 31 ФПСАД, причем первостепенной важности, уже не соответствуют последней версии МСА и нуждаются в значительном обновлении. К таковым относятся стандарты: по целям и принципам аудита, документированию, планированию, аудиторским доказательствам, аудиторскому заключению, внутреннему контролю качества, рискам и внутреннему контролю, ошибкам и недобросовестным действиям, пониманию деятельности аудируемого лица, аналитическим процедурам (стандарты 1-3, 5-8, 13, 15, 20). Применяя стандарты, только частично соответствующие МСА, заявлять в аудиторском заключении о проведении аудита в полном соответствии с международными стандартами недопустимо, поскольку это снижает доверие к такому

заключению со стороны пользователей данными аудита, прежде всего, зарубежных.

Выявлено, что важнейшими особенностями МСА являются использование принципа систематизации - наличие единого сборника всех аудиторских стандартов (ISA 100-999), комментариев к ним (IAPS 1000-1999 - международные «Положения по аудиторской практике»), а также глоссария. Структура МСА последовательно отражает все технологические этапы практики проведения аудита.

Основными отличиями российских стандартов от международных, являются: собственная нумерация, не совпадающая с международной; структура ФПСАД, не отражающая технологии проведения аудиторской проверки; отсутствие разъяснений по практическому применению.

2.3. Определение задач для унификации российских стандартов и их адаптации к международным стандартам аудита

В 2004 г. в Международной федерации бухгалтеров проводились исследования проблем и достижений в области адаптации и применения проблем МСА в разных странах мира. Были сделаны выводы о невозможности универсального определения понятия адаптации национальных стандартов к международным стандартам, а также о необходимости разработки системного подхода к процессу сближения национальных стандартов аудита с международными.

В результате дискуссий были выявлены серьезные препятствия для конвергенции: разработанные стандарты нелегко переводить на другие языки, в связи с чем необходима процедура, с помощью которой при разработке высококачественных стандартов учитывались бы потребности неанглоговорящих пользователей; сложность и структура стандартов; частота, объем и сложность изменений, вносимых в стандарты; трудность использования МСА малыми и средними предприятиями, а также

бухгалтерскими организациями; недостаточное понимание пользователями значения термина «международная конвергенция».

При исследовании МСА и действующих в настоящее время ФПСАД были определены различия между международными и российскими стандартами, а также задачи, от решения которых зависит дальнейшая унификация федеральных аудиторских стандартов: изменение процесса утверждения стандартов, структуры стандартов и их нумерации; установление перекрестных ссылок с МСА; устранение параметров несоответствий ФПСАД и МСА; определение обязательств организаций - членов МФБ в отношении разработки стандартов; обоснование механизма постоянного контроля и совершенствования ФПСАД.

Указанные выше моменты были рассмотрены исходя из допущений, что:

- проект Федерального закона «О внесении изменений в Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» вступит в силу в его существующей редакции, согласно которой российские федеральные стандарты аудита должны соответствовать МСА;
- в соответствии с пунктом 14 МСФО I «Представление финансовой отчетности», финансовая отчетность не должна содержать указание на соответствие МСФО, если она не отвечает всем требованиям МСФО.
- на основании пересмотренного стандарта МСА 700R «Отчет независимого аудитора по полному комплексу финансовой отчетности общего назначения» аудиторский отчет может иметь ссылку на проведение аудита в соответствии с МСА только при условии, что аудитор воспользовался всеми действующими МСА, которые имеют отношение к данному аудиту.

2.4. Необходимый комплекс мер для приведения ФПСАД в соответствие с МСА

Выявленные выше задачи могут быть решены при проведении следующих мер, способствующего процессу международной конвергенции российских стандартов аудита:

1. Унификация и строгая регламентация процесса утверждения стандартов подразумевает, что уполномоченный Правительством РФ федеральный орган должен иметь право утверждать национальные стандарты аудита. Это может быть орган, уже осуществляющий функции надзора за аудиторской деятельностью в России.

2. Упорядочение структуры стандартов, их нумерации и введение перекрестных ссылок на МСА должно быть достигнуто уже на стадии проектирования: отсутствие сведений о номере российского ФПСАД на стадии его разработки делает невозможным включение соответствующих ссылок и перекрестных ссылок на другие стандарты, которые также находятся в стадии разработки. Разработка и внедрение унифицированной системы классификации и нумерации ФПСАД должны стать первым принципиальным шагом в процессе пересмотра стандартов, который необходимо завершить до начала работ над новыми стандартами.

3. Каждый ФПСАД должен включать такую вспомогательную информацию как «дата вступления в силу», «оглавление документа», «специальные комментарии по ожидаемым изменениям».

Структура ФПСАД, соответствующая требованиям МСА, представлена в табл. 1.

Таблица 1

Предлагаемая структура и нумерация ФПСАД

Нумерация		Название федеральных стандартов аудиторской деятельности
пред- лагае- мая	сущес- твую- щая	
1	2	3
б/н	42	Словарь терминов
Национальные стандарты по контролю качества (1-99)		
1	36	Контроль качества в фирмах, которые проводят аудит и анализ финансовой информации за прошедшие периоды, а также выполняют другие задания по подтверждению достоверности информации и сопутствующих услуг
Национальная концептуальная основа заданий по подтверждению достоверности информации		
б/н	24	Основные принципы федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, имеющих отношение к услугам, которые могут предоставляться аудиторскими организациями и аудиторами
Национальные стандарты аудита (РСА 100-999)		
Общие принципы и обязанности (РСА 200-299)		
200	1	Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности

Нумерация		Название ФСАД
пред- лагае- мая	сущес- твую- щая	
1	2	3
210	12	Согласование условий проведения аудита
220	7	Внутренний контроль качества аудита
230	2	Документирование аудита
240	13	Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита
250	14	Учет требований нормативных правовых актов РФ в ходе аудита
260	22	Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям его собственника
Оценка рисков и их предотвращение (РСА 300-499)		
300	3	Планирование аудита
315	32	Понимание рода и сферы деятельности субъекта и оценка рисков существенных искажений в финансовой отчетности
320	4	Существенность в аудите
330	33	Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски
402	25	Особенности проведения аудита организаций, использующих обслуживающие организации
Аудиторские доказательства (РСА 500-599)		
500	5	Аудиторские доказательства
501	17	Получение аудиторских доказательств в конкретных случаях
505	18	Получение аудитором подтверждающей информации из внешних источников
510	19	Особенности первой проверки аудируемого лица
520	20	Аналитические процедуры
530	16	Аудиторская выборка
540	21	Особенности аудита оценочных значений
545	37	Аудит проведения оценки справедливой стоимости и раскрытия информации по ней
550	09	Аффилированные лица
560	10	События после отчетной даты
570	11	Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица
580	23	Заявления и разъяснения руководства аудируемого лица
Использование работы другого аудитора (РСА 600-699)		
600	28	Использование результатов работы другого аудитора
610	29	Рассмотрение работы внутреннего аудита
620	34	Использование аудитором работы эксперта
Аудиторские заключения и отчетность (РСА 700-799)		
700	06	Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности
710	26	Сопоставления
720	27	Прочая информация в документах, содержащих проаудированную финансовую отчетность
Специальные задания (РСА 800-899)		
800	39	Аудиторское заключение по специальному аудиторскому заданию
Национальные практические рекомендации по аудиту (1000-1999)		
1000		Подлежат разработке
1004		Подлежат разработке
1005		Подлежат разработке
1006		Подлежат разработке
1010		Подлежат разработке
1012		Подлежат разработке
1013		Подлежат разработке

1014		Подлежат разработке
Национальные стандарты по заданиям по обзорной проверке (2000 - 2699)		
2400	35	Задания по обзорной проверке финансовой информации
2410	47	Обзор промежуточной финансовой информации, подготовленной аудитором компании
Задания, по подтверждению достоверности информации, кроме аудита или обзорной проверки финансовой информации прошлых периодов (3000-3399)		
Национальные стандарты по заданиям, подтверждающим достоверность информации (3000 - 3699)		
3000	40	Задания, обеспечивающие уверенность, кроме аудита или обзорной проверки
Стандарты по специальным вопросам (3400-3699)		
3400	41	Проверка прогнозной финансовой информации
Национальные стандарты по сопутствующим услугам (4000 - 4699)		
4400	30	Выполнение согласованных процедур в отношении финансовой информации
4410	31	Задания по компиляции финансовой информации
Зарезервировано для IRSPS 4700 – 4999		

Механизм постоянного контроля и совершенствования ФПСАД должен предусматривать два основных этапа: планирование и разработку. Цель этапа планирования – постоянное обновление текущего статуса ФПСАД и соответствующих регулирующих положений; цель этапа разработки – обеспечение соответствия ФПСАД действующим в данный момент МСА.

Процесс разработки проекта ФПСАД может быть разделен на три этапа:

первый этап (3-4 месяца) – подготовка первого проекта стандарта, в котором будут определены изменения, внесенные по сравнению с предыдущей версией стандарта, если такая версия существует, или разработка нового проекта, если не существует аналогичного ФПСАД;

второй этап (3-6 месяцев) – открытое обсуждение стандарта, на котором рассматриваются все комментарии, представленные всеми его членами. Этот этап может быть разделен на два или более подэтапа, если по итогам рассмотрения участники заседания не придут к согласию. Если по итогам обсуждения будет выработано единое мнение, согласованные изменения размещаются в форме одобренного окончательного проекта;

третий этап (6 - 9 месяцев) – подготовка окончательной редакции стандарта, которой завершается работа над одобрением проекта стандарта. В него включаются все согласованные изменения, вносятся окончательные корректировки в терминологию и утверждается соответствие проекта стандарта

российскому законодательству. На этом этапе уже не проводится обсуждение окончательного проекта и в него не вносятся никакие изменения. После завершения работы ФПСАД передается на утверждение в соответствующий орган.

2.5. Порядок разработки внутрифирменных стандартов аудита, как одного из уровней национальной системы стандартов

Общие рекомендации по содержанию, примерной структуре, реквизитам и приложениям к внутрифирменным стандартам содержатся в российском стандарте «Требования, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторских организаций», одобренном Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ протоколом № 6 от 20 октября 1999 г.

Методики аудита, перечни и внутреннее содержание рабочих документов, тестов и вопросников, используемых в ходе аудита, разрабатываются аудиторскими организациями.

Целесообразно положить в основу разработки структуры внутрифирменных стандартов по технологии аудиторской проверки структуры международных стандартов аудита и основные этапы подготовки и проведения аудита. Этапы представляют собой отдельные стадии проведения аудита, которые неразрывно связаны между собой. Каждый этап имеет определенное количество подэтапов и определенный набор рабочих документов (рис. 1).

Данная структура внутрифирменного стандарта по аудиту составлена в соответствии с требованиями ФПСАД. При этом документация, которая готовится в рамках каждого подэтапа, подлежит стандартизации. Стандартизация документации решает сразу несколько задач: позволяет эффективно и надежно осуществлять внутренний контроль качества аудита, облегчает поручение работы подчиненным и позволяет сотрудникам экономить время при проведении проверки и оформлении документов.



Рис. 1. Этапы разработки внутрифирменных стандартов аудита

Разработку стандартных рабочих документов можно построить на следующих положениях:

- каждый подэтап содержит необходимое количество документов для выполнения требований ФПСАД;
- рабочие документы должны содержать такой объем информации, чтобы аудитор, не участвующий ранее в проверке, мог бы продолжить ее и сделать обоснованные выводы исключительно на основе данной документации без переписки и бесед с аудитором, выполнявшим работу до него;
- рабочие документы должны соответствовать единым требованиям к оформлению.

Постатейный анализ требований ФПСАД определил примерный обязательный состав рабочих документов (табл. 2).

Таблица 2

Постатейный анализ требований ФПСАД к оформлению рабочих документов

Наименование рабочего документа	Основание (№ ФПСАД) для разработки рабочего документа
1	2
2 этап. Проведение проверки	
Общий план аудита	п.8 №3 «Планирование аудита» (МСА 300 «Планирование аудита Финансовой отчетности»)
Программа аудита	п.10 №3 «Планирование аудита» (МСА 300 «Планирование аудита Финансовой отчетности»)
Расчет аудиторского риска	п.2, 28 №8 «Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом»
Расчет существенности	п.10 №4 «Существенность в аудите» (МСА 320 «Существенность в аудите»)
Выборка	абз.6 п.11 №2 «Документирование аудита» (МСА 230R «Аудиторская документация»)
Тест средств внутреннего контроля (оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля)	абз.5 п.11 №2 «Документирование аудита» (МСА 230R «Аудиторская документация»)
Опросники для работников аудируемого лица	абз.1 п.4 №2 «Документирование аудита» (МСА 230R «Аудиторская документация»)
Проведение процедур проверки по существу (рабочий свод таблиц с итогами инспектирования и пересчета)	абз.17 п.11 №2 «Документирование аудита», пп. "в" п.15 №7 «Внутренний контроль качества» (МСА 230R «Аудиторская документация», МСА 220 «Контроль качества при проведении аудита финансовой информации за прошедший период»)

Запросы третьим лицам	абз.14 п.11 №2 «Документирование аудита» (МСА 230R «Аудиторская документация»)
Подтверждение от третьих лиц	абз.14 п.11 №2 «Документирование аудита», п.23 №5 «Аудиторские доказательства» (МСА 230R «Аудиторская документация», МСА 500 «Аудиторские доказательства»)
Наблюдение	п.21 №5 «Аудиторские доказательства» (МСА 500 «Аудиторские доказательства»)
Проведение аналитических процедур (исследование экономических показателей)	п.25 №5 «Аудиторские доказательства» (МСА 500 «Аудиторские доказательства»)
Список консультаций, данных в ходе проверки	пп. "в" п.15 №7 «Внутренний контроль качества» (МСА 220 «Контроль качества при проведении аудита финансовой информации за прошедший период»)
Общий план аудита (уточненный)	п.12 №3 «Планирование аудита», абз.4 п.11 №2 «Документирование аудита» (МСА 230R «Аудиторская документация», МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности»)
Программа аудита (уточненная)	п.12 №3 «Планирование аудита», абз.4 п.11 №2 «Документирование аудита» (МСА 230R «Аудиторская документация», МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности»)
Расчет влияния искажений на финансовую отчетность	П.11, 12 №4 «Существенность в аудите» (МСА 320 «Существенность в аудите»)
Тест по событиям после отчетной даты	п.2 №10 «События после отчетной даты» (МСА 560 «События после отчетной даты»)
Внутренний контроль качества аудита (промежуточный и окончательный)	П.8, 14,15 №7 «Внутренний контроль качества аудита» (МСА 220 «Контроль качества при проведении аудита финансовой информации за прошедший период»)
Тест по аффилированным лицам с запросом руководству	П.10, 15 №9 «Аффилированные лица» (МСА 550 «Аффилированные лица»)
Отчет с выводами руководству экономического субъекта	абз.17 п.11 №2 «Документирование аудита» (МСА 230R «Аудиторская документация»)
Аудиторское заключение	П.2 №6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности» (МСА 700R «Отчет (заключение) независимого аудитора по полному комплексу финансовой отчетности»)

Одним из ключевых моментов новой концепции МСА стала особая важность для заинтересованных пользователей борьбы с недостоверной финансовой отчетностью (МСА 240 «Обязанности аудитора в отношении мошенничества при аудите финансовой отчетности»). Причем, требования каждого МСА выражаются использованием глагола «обязан» (shall) в отличие от ранее применявшегося «must» (должен).

В табл. 3 представлено использование положений международных стандартов при формировании внутрифирменных стандартов на примере актуального МСА 240 «Обязанности аудитора в отношении мошенничества при аудите финансовой отчетности».

**Создание перекрестных ссылок на МСА при формировании
внутрифирменных стандартов (ВС)**

Пункты МСА 240	Пункты ВС 31	Комментарии
1	2	3
240.02	31.7	<p>31.7 Процедуры, которые применяются аудитором, чтобы обеспечить разумное ожидание обнаружения существенных искажений, являющихся результатом мошенничества, будет зависеть от его оценки:</p> <p>(1) риска того, что мошенничество может иметь место и оставаться необнаруженным;</p> <p>(2) риска того, что специфический тип мошенничества может привести к существенному искажению финансовой отчетности и относительной эффективности различных аудиторских процедур.</p>
240.20	31.8	<p>31.8 Аудитор оценивает эти факторы через оценки внутреннего риска и контрольной среды и соответствующим образом планирует процедуры. При планировании аудита должно быть выяснено у руководства, известны ли ему любые случаи мошенничества в отчетном периоде и по его окончании.</p>
240.22	31.9	<p>31.9 При оценке результатов тестов аудитор не должен ни предполагать, что руководство нечестно, ни принимать на веру его бесспорную честность. Аудитор должен исполнить работу с должной степенью профессионального скептицизма. Аудитор может обнаружить обстоятельства, которые могут указывать на существование мошенничества:</p> <p>(2) неудовлетворительное качество учетных записей; обнаружение фальсифицированных документов;</p> <p>(3) не используются ключевые средства контроля;</p> <p>(4) неудовлетворительные объяснения относительно:</p> <p>(а) неожиданных тенденций;</p> <p>(б) взаиморасчетов или подозрительных счетов;</p> <p>(с) больших или необычных сделок, особенно сделок, совершенных близко к дате баланса, или сделок со связанными сторонами;</p> <p>(5) некоторые платежи, например:</p> <p>(а) консультантам за услуги, не указанные в счетах;</p> <p>(б) чрезмерно высокие или необычно низкие комиссионные или гонорары;</p> <p>(с) в адрес заграничных "shell companies" или на номерные счета;</p> <p>правительственным должностным лицам;</p> <p>(6) корреспонденция относительно проблем авторизации;</p> <p>(7) игнорирование консультации юриста, возражавшего против определенного действия;</p> <p>расследования, проводимые правительственными органами или полицией; и/или чрезмерно расточительный стиль жизни руководителей или служащих.</p>
240.32	31.12-13	<p>31.12 Если подозрения относительно мошенничества не рассеиваются в результате любых дополнительных процедур, аудитор должен:</p> <p>(1) рассмотреть его влияние относительно других аспектов аудита. Аудитор должен:</p> <p>(а) пересмотреть оценку риска; и</p> <p>(б) пересмотреть надежность представлений управления, если мошенничество не было обнаружено средствами внутреннего контроля,</p>

		<p>или если мошенничество высшего руководства приводит к сомнениям относительно полученных представлений;</p> <p>(2) рассмотреть, был ли вопрос соответственно отражен в финансовой отчетности. Аудитор должен согласовать с руководством любые исправления, которые необходимо внести в финансовую отчетность.</p> <p>31.13 Аудитор должен сообщить руководству, как только это становится возможным, о своих подозрениях относительно существования мошенничества, даже если его потенциальное воздействие на финансовую отчетность не является существенным.</p>
240.39	31.15	<p>31.15 В случае, если аудитор :</p> <p>(1) полагает, что в мошенничество вовлечено высшее руководство, включая членов Совета директоров; или</p> <p>(2) не уверен относительно должностного лица, которому следует сообщить; или</p> <p>(3) устранин от получения соответствующего аудиторского доказательства, достаточного для того, чтобы оценить, произошло ли мошенничество; или</p> <p>(4) полагает, что в результате его сообщения не будут проведены соответствующие действия,</p> <p>аудитор должен проконсультироваться с юристом. В зависимости от обстоятельств может потребоваться обсудить сомнения с аудиторским комитетом, принимая во внимание его персональный состав.</p>
240.42	31.19-20	<p>31.19 Аудитор должен также рассмотреть свое положение и возможность прекращения аудита, если:</p> <p>(1) руководство не предпринимает действий, которые аудитор считает необходимыми, даже в случае, если мошенничество не имеет существенного влияния на финансовую отчетность; или</p> <p>(2) предприятие отказывается публиковать финансовую отчетность, потому что она содержала бы условное аудиторское заключение.</p> <p>31.20 Аудитор должен принять во внимание:</p> <p>(1) последствия причастности высшего руководства; и</p> <p>(2) влияние на продолжение взаимоотношений с клиентом.</p>
240.46	31.21	<p>31.21 Конфиденциальность - обязательное условие контракта с каждым клиентом. Однако обязанность конфиденциальности аудитора в отношении клиента не абсолютна, и в некоторых обстоятельствах конфиденциальность может не соблюдаться, однако только в случаях, прямо предписанных требованиями законодательства.</p>
240.48	31.25	<p>31.25 Поскольку клиенты начнут больше понимать существование риска мошенничества, они будут искать пути сокращения этого риска. Аудитор должен предложить проверки средств контроля, чтобы уменьшить риск мошенничества, как дополнительные услуги.</p>
240.49	31.16	<p>31.16 Аудитор должен рассмотреть влияние мошенничества на аудиторский отчет, если:</p> <p>(1) заключает, что мошенничество имеет существенное влияние на финансовую отчетность; или</p> <p>(2) неспособен определить, произошло ли мошенничество.</p> <p>Аудитор должен рассматривать возможность выражения условного мнения, даже если исправление сделано после даты баланса.</p>
240.51	31.17	<p>31.17 Если аудитор заключает, что мошенничество имеет существенное влияние и не соглашается с:</p>

		<p>(1) порядком ведения бухгалтерского учета; или</p> <p>(2) степенью раскрытия вопроса или его последствий в финансовой отчетности.</p> <p>он должен выразить условное или отрицательное мнение на основе разногласия. Аудитор не должен воздержаться от условного мнения из-за возможных последствий выражения такого мнения.</p>
240.56	31.22-24	<p>31.22 Прежде всего, аудитор должен всегда просить высшее руководство сообщить о мошенничестве соответствующим органам власти и/или управления. В некоторых обстоятельствах целесообразно адресовать такую просьбу члену Совета директоров, не являющемуся исполнительным директором, или, если таковой имеется, аудиторскому комитету.</p> <p>31.23 Если клиент не сообщит о вопросе, или аудитор не имеет никакого доверия высшему руководству, аудитор должен рассмотреть вопрос о сообщении о мошенничестве соответствующему наблюдательному органу.</p> <p>31.24 Так как руководство несет ответственность за предотвращение мошенничества, аудитор должен сообщить ему о фактах идентификации таких вопросов, как существенные слабости в системах бухгалтерского учета или системе внутреннего контроля в ходе нормального курса нашего аудита. Если руководство осуществляет предложенные усовершенствования, это может помочь предотвратить мошенничество.</p>
240.62	31.22-24	<p>31.22 Прежде всего, аудитор должен всегда просить высшее руководство сообщить о мошенничестве соответствующим органам власти и/или управления. В некоторых обстоятельствах может быть целесообразным адресовать такую просьбу члену Совета директоров, не являющемуся исполнительным директором, или, если таковой имеется, аудиторскому комитету.</p> <p>31.23 Если клиент не сообщит о вопросе, или аудитор не имеет никакого доверия высшему руководству, аудитор должен рассмотреть вопрос о сообщении о мошенничестве соответствующему наблюдательному органу.</p> <p>31.24 Так как руководство несет ответственность за предотвращение мошенничества, аудитор должен сообщить ему о фактах идентификации таких вопросов как существенные слабости в системах бухгалтерского учета или системе внутреннего контроля в ходе нормального курса аудита. Если руководство осуществляет предложенные усовершенствования, это может помочь предотвращать мошенничество.</p>

Создание системы внутрифирменных стандартов аудита является достаточно сложным и трудоемким процессом, требующим привлечения только высококвалифицированных специалистов.

Основные положения диссертации нашли отражение в следующих публикациях автора:

1. Имамеева Р.А. Совершенствование национальных стандартов аудита. - «Аудит и финансовый анализ», 2008, № 1. (издание, рекомендованное ВАК РФ) – 1,1 п.л.

2. Имамеева Р.А. Проблемы реформирования стандартов аудита и пути их решения. - Сборник статей по материалам XXXV научно-практической конференции «Татуровские чтения-2007». М., МГУ, 2007. – 0,7 п.л.
3. Имамеева Р.А. Международные стандарты аудита и актуальные вопросы их применения. – Сборник статей по материалам Всероссийской научно-практической конференции ВЗФЭИ «Обеспечение устойчивого экономического развития России», 22 апреля 2005 г. М., ВЗФЭИ, 2005. - 0,3 п.л.
4. Имамеева Р.А. Международные стандарты аудита – «работа над ошибками». - Материалы научно-практической конференции ВЗФЭИ «Теоретические и методические основы реализации концепции развития бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита в Российской Федерации», проведенной ВЗФЭИ 13 декабря 2005 г. М., ВЗФЭИ, 2006. - 0,33 п.л.
5. Имамеева Р.А. Перспективы развития российского аудита. - Материалы научно-практической конференции ВЗФЭИ «Совершенствование методологии и организации бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита в соответствии с МСФО и МСА», проведенной ВЗФЭИ 12 декабря 2006 г. М., ВЗФЭИ, 2007. - 0,27 п.л.
6. Имамеева Р.А. Необходимость использования МСА в России. – Сборник статей Всероссийской научно-практической конференции, проведенной ВЗФЭИ 28-29 ноября 2006 г. М., ВЗФЭИ, 2007. – 0,4 п.л.

ЛР ИД № 00009 от 25.08.99 г.

Подписано в печать 29.09.2008. Формат 60×90 ¹/₁₆.
Бумага офсетная. Гарнитура Times New Roman Сут.
Усл. печ. л. 1,0. Тираж 100 экз. Заказ № 983.

Отпечатано в редакционно-издательском отделе
Всероссийского заочного
финансово-экономического института (ВЗФЭИ)
с оригинал-макета заказчика.
Олеко Дундича, 23, Москва, Г-96, ГСП-5, 123995

